

A base de cálculo do ISS e os descontos incondicionados

Paulo Ayres Barreto¹
Advogado

1. Introdução

A chamada tributação indireta, ou tributação sobre o consumo, vem sendo objeto de importante uniformização, notadamente na União Europeia. Com efeito, o mandamento de padronização da tributação sobre o consumo já constara da redação original do art. 99 do Tratado de Roma, que criou a Comunidade Europeia, em 1957.² Atualmente, vige no bloco um Imposto sobre Valor Agregado (IVA), cuja base de cálculo e elementos fundamentais são uniformizados por meio de normas comuns, editadas por órgãos da União Europeia.

Como leciona Heleno Taveira Torres, a uniformização do IVA, na Europa, tem por fundamentos: a neutralidade tributária; a transparência no tráfego internacional de bens e serviços; a garantia de livre-concorrência; a liberdade de circulação de bens, capitais e serviços; a racionalização das estruturas de produção, circulação e consumo; o controle fiscalizatório; e a necessidade de formação do orçamento comum da União Europeia.³

No Brasil, em contraste, verifica-se uma pluralidade de competências para a instituição de tributos sobre o consumo, tanto em sentido vertical (concorrência entre União, Estados e Municípios) como em sentido horizontal (concorrência entre Estados-Membros e entre Municípios). Comparado com o sistema tributário brasileiro, o IVA europeu equivaleria à soma do Imposto federal sobre Produtos Industrializados (IPI), do Imposto estadual sobre operações de Circulação de Mercadorias e Serviços de transporte intermunicipal e interestadual e comunicação (ICMS) e do Imposto municipal Sobre Serviços (ISS)⁴, sem falar nas contribuições que ostentam incidências muito similares a estes impostos, como a Contribuição ao PIS, a COFINS e a CIDE-Combustíveis.

Para José Souto Maior Borges, trata-se de uma “irracional convergência de competências tributárias”, que funciona como “obstáculo à integração comunitária e à racionalização do sistema constitucional tributário”⁵. Por um lado, a atribuição de

¹ Professor Associado ao Departamento de Direito Econômico, Financeiro e Tributário da Universidade de São Paulo — USP. Livre-Docente pela USP. Doutor em Direito pela PUC/SP. Professor dos Cursos de especialização do IBET, da PUC/SP e do IBDT.

² Determinara o artigo: “*Le Conseil, statuant à l’unanimité sur proposition de la Commission et après consultation du Parlement européen et du Comité économique et social, arrête les dispositions touchant à l’harmonisation des législations relatives aux taxes sur le chiffre d’affaires, aux droits d’accises et autres impôts indirects dans la mesure où cette harmonisation est nécessaire pour assurer l’établissement et le fonctionnement du marché intérieur dans le délai prévu à l’article 7 A.*”

³ TORRES, Heleno Taveira. O IVA na experiência estrangeira e a tributação das exportações no direito brasileiro. *Revista Fórum de Direito Tributário — RFDT*, Belo Horizonte, n. 16, jul./ago. 2005, p. 48.

⁴ DERZI, Misabel Abreu Machado. A necessidade de instituição do IVA no sistema constitucional tributário brasileiro. *Revista Sequência*, Florianópolis, v. 13, n. 31, p. 64, 1995.

⁵ BORGES, José Souto Maior. O imposto sobre o valor agregado. In: SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário — homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 348.

competências tributárias legislativas próprias para Estados e Municípios concretiza o ideal de autonomia financeira que advém do princípio federativo e da autonomia dos municípios. Trata-se de forma de garantir que os Estados e Municípios possuam fontes de renda própria.⁶

Por outro lado, entretanto, não se pode negligenciar que a divisão dos impostos sobre o consumo (sem falar nas contribuições) entre três diferentes níveis federativos, dezenas de Estados e centenas de Municípios, gera, inevitavelmente, distorções e discrepâncias relativamente à base de cálculo e demais elementos da incidência de cada um dos tributos.

Em que pese o papel uniformizador da legislação complementar (CF/88, art. 146, III) e o delineamento constitucional da forma de concessão de benefícios fiscais em relação ao ICMS (CF/88, art. 155, § 2º, XII, "g"), algumas dessas discrepâncias entre impostos diferentes e entre o mesmo imposto, quando instituído por diferentes entes federados, são decorrências naturais da dispersão de competências legislativas para instituir cada um dos impostos, bem como de seu diferente delineamento a nível constitucional e de lei complementar.

Todavia, em relação a determinados aspectos da incidência do IPI, do ICMS e do ISS, há semelhanças relevantes que não podem ser descuradas pelo legislador ou pelo aplicador do direito. Com efeito, tais semelhanças por vezes decorrem da estruturação constitucional dos referidos tributos. Nesse passo, devem ser apartadas: a) as desconexões entre o IPI, o ICMS e o ISS, que figuram como consequências quase inevitáveis da escolha do legislador constituinte originário por atribuir competência para tributação do consumo a três entes federativos, e b) as semelhanças entre estes tributos, derivadas de sua estruturação constitucional enquanto tributos sobre o consumo.

Nesse contexto, percebe-se que a base de cálculo do IPI, do ICMS e do ISS somente poderá ser composta pela receita decorrente das atividades que compõem o critério material da Regra-Matriz de Incidência destes tributos. Essa circunstância gera um imperativo de aproximação entre estes três tributos no que respeita à necessidade de exclusão dos chamados descontos das suas bases de cálculo.

Para adereçar esse tema, com especial foco na base de cálculo do ISS, iniciar-se-á por expor a forma como convergem as bases de cálculo possíveis do IPI, do ICMS e do ISS, em torno do conceito de receita, em razão de sua estruturação constitucional, iluminada pelo primado da capacidade contributiva (CF/88, art. 145, § 1º). Em seguida, será definido o conceito de receita para fins de tributação por meio desses tributos e será demonstrada a forma como descontos com ele se relacionam.

Nesse contexto, será exposta a forma como a intributabilidade dos descontos incondicionados foi construída ao longo do histórico de positivação do direito tributário brasileiro em relação ao IPI e ao ICMS, introduzindo-se a dicotomia entre descontos condicionados e descontos incondicionados. Nessa linha, sustentar-se-á que a mesma dicotomia (reinterpretada) aplica-se ao ISS.

⁶ Para Roque Antonio Carrazza, a autonomia dos entes federativos pressupõe a capacidade para prover as necessidades de seu governo e administração, para o que a Constituição reserva competências exclusivas e privativas para a instituição e arrecadação de tributos próprios. CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 160.

2. A delimitação constitucional da base de cálculo dos “impostos sobre valor adicionado” no Brasil: IPI, ICMS, ISS

Ao delimitar o âmbito da competência dos três entes tributantes para instituir impostos sobre o consumo, o Texto Constitucional de 1988 fez referência expressa às materialidades que poderiam ser gravadas por cada um destes tributos. Com efeito, prescreveu a competência da União para tributar “produtos industrializados” (art. 153, IV), a competência dos Estados e do Distrito Federal para tributar “operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação” (art. 155, II) e a competência dos Municípios e do Distrito Federal para instituir imposto sobre “serviços de qualquer natureza” (art. 156, III).

Os referidos termos foram utilizados no Texto Constitucional para circunscrever competência tributária, devendo ser interpretados na condição de conceitos certos e determinados. Com efeito, em face de conceitos constitucionais como os de “mercadoria”, “serviços de qualquer natureza” e “produtos industrializados”, deve o intérprete perquirir se houve incorporação do termo com base em sua acepção jurídica preexistente ou a positivação de um conceito autônomo.⁷ Como assevera Riccardo Guastini, significações específicas no discurso jurídico devem ser obtidas a partir dos textos normativos ou do uso de juristas, e não dos dicionários.⁸

Relativamente os três conceitos referidos acima, é indubitosa a recepção das acepções já correntes no uso comum dos juristas prévio à promulgação da Constituição Federal de 1988. Com efeito, trata-se de conceitos que foram objeto de uma construção sedimentada pela doutrina a partir dos textos de direito positivo, não havendo qualquer fundamento no Texto Constitucional para supor que tenham sido objeto de alteração pelo constituinte de 1988.

As referências constitucionais às materialidades tributáveis pelos impostos em tela consubstanciam limitação substancial à competência tributária dos entes federados. Essa limitação, entretanto, não se resume ao critério material da Regra-Matriz de Incidência desses tributos, mas reflete também em sua base de cálculo.

Conforme define Paulo de Barros Carvalho, a base de cálculo consiste no conjunto de notas constante do consequente da Regra-Matriz de Incidência Tributária que se destina, primordialmente, a “dimensionar a intensidade do comportamento inserto no núcleo do fato jurídico produzido pela norma individual e concreta”⁹. Ainda conforme as lições do autor, a base de cálculo exerce três funções, quais sejam: a) mediar as proporções do fato tributável; b) compor a determinação do crédito tributário, em conjunto com a alíquota, e c) confirmar, infirmar ou afirmar o elemento material da incidência.¹⁰ A essas três funções, Aires F. Barreto acresce, ainda, a função de determinar a presença de capacidade contributiva.¹¹

⁷ Assim nosso: BARRETO, Paulo Ayres. Conceitos constitucionais e competência tributária. In: SANTOS, Nélida Cristina dos. *Temas de direito tributário: estudos em homenagem a Eduardo Bottallo*. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 337-339.

⁸ GUASTINI, Riccardo. *Distinguendo: estudios de teoria e metateoria del derecho*. Tradução de Jordi Ferrer i Beltrán. Barcelona: Gedisa, 1999. p. 229.

⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 247.

¹⁰ Idem, p. 244.

¹¹ BARRETO, Aires Fernandino. *Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1986. p. 83.

Nesse passo, especificamente no que respeita ao IPI, ao ICMS e ao ISS, para confirmar a materialidade constitucionalmente permitida desses tributos, sua base de cálculo deverá consubstanciar grandeza economicamente apreciável que indique capacidade contributiva relacionada à industrialização de produtos, à circulação de mercadorias ou à prestação de serviços. Em outras palavras, conjugando os impositivos constitucionais que prescrevem competência para instituição desses impostos com o princípio da capacidade contributiva (CF/88, art. 145, § 1º), conclui-se que a Constituição exige que sua base de cálculo consubstancie grandeza que denote capacidade econômica relacionada às materialidades de industrializar produtos, circular mercadorias ou prestar serviços.

Trata-se do resultado da conjugação entre materialidade possível desses impostos e a capacidade contributiva, conforme a qual somente podem ser tributadas atividades relacionadas à renda, patrimônio ou consumo que indiquem expressão econômica¹². Nos tributos sobre consumo, cujo ônus econômico é repassado aos chamados “contribuintes de fato”¹³ por meio do preço dos produtos e serviços adquiridos, a capacidade contributiva é aferida de forma indireta, uma vez que o consumo individualizado não necessariamente indica capacidade de contribuir, ao contrário do que ocorre no imposto sobre a renda, por exemplo, como esclarece Mauricio Alfredo Plazas Vega.¹⁴ Por esse motivo, autores como Kirchhof negam aplicabilidade ao princípio da capacidade contributiva no que respeita aos tributos indiretos, do que discordam Klaus Tipke e Joachim Lang.¹⁵

Com efeito, considerando-se a perspectiva do contribuinte de fato, o consumo não indica capacidade contributiva, senão mediatamente. Ocorre, todavia, que o princípio da capacidade contributiva, ao ser positivado como mandamento constitucional, comporta diversas limitações em relação a uma acepção ideal de capacidade de contribuir com os dispêndios públicos, analisada da perspectiva subjetiva de cada contribuinte. Entre essas limitações, Alfredo Augusto Becker destaca a necessidade de análise da capacidade contributiva, em relação a cada tributo (quando o ideal seria analisá-la em relação à carga tributária globalmente considerada de cada contribuinte) e a impossibilidade de considerar-se, para cada incidência, a totalidade da riqueza do contribuinte, mas apenas um “fato-signo presuntivo de riqueza”.¹⁶

Essas limitações resultam na chamada regressividade dos impostos sobre consumo, que acabam por gravar com maior intensidade a população com renda global menor. Conforme estudos desenvolvidos nos anos de 2002 e 2003, as famílias cuja renda não ultrapassava dois salários mínimos tinham 45,8% de sua renda gravada por tributos indiretos, enquanto as famílias que ganhavam mais de trinta salários mínimos eram gravadas em apenas 16,4% por este tipo de tributo.¹⁷

¹² ÁVILA, Humberto. *Teoria da igualdade tributária*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 166.

¹³ A dicotomia entre contribuinte de direito (aquele que figura no polo passivo da obrigação tributária e efetivamente recolhe o tributo) e contribuinte de fato (aquele a quem o ônus econômico do tributo é repassado por meio do preço) é muito criticada em sede doutrinária, sendo corrente a afirmação de que o último não seria conceito jurídico. Não obstante, em pelo menos um dispositivo, o direito tributário positivo brasileiro positivou essa diferenciação, ao tratar da repetição de tributos indiretos, no art. 166 do CTN: “Art. 166. A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido o referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la.”.

¹⁴ VEGA, Mauricio Alfredo Plazas, *La clasificación de los impuestos en directos e indirectos y el derecho tributario comunitario*. In: UCKMAR, Victor (Org.). *Corso di diritto tributario internazionale*. 2. ed. Padova: CEDAM, 2002. p. 1.007.

¹⁵ TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *Direito tributário (Steuerrecht)*. 18. ed. Tradução de Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2008. p. 203.

¹⁶ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2013. p. 532.

¹⁷ ZOCKUN, Maria Helena. Aumenta a regressividade dos impostos no Brasil. *Informações – FIPE*, n. 297, p. 11-13, 2005.

Tais limitações da capacidade contributiva em relação aos tributos indiretos, mormente quando considerado o contribuinte de fato, contudo, não podem servir como fundamento para esvaziar o conteúdo desse princípio constitucional no que tange a essas exações. Com efeito, a Regra-Matriz do IPI, do ICMS e do ISS, deve ser construída pelo legislador infraconstitucional e pelos aplicadores, de forma a privilegiar um fato-signo presuntivo de riqueza do contribuinte de direito (diretamente afetado pela exação), mormente quanto à eleição da base de cálculo.

Nessa linha, a única base de cálculo possível em relação aos três suprarreferidos impostos consistirá na receita do contribuinte de direito relacionada às materialidades de industrializar produto, realizar operações de circulação de mercadorias e prestar serviços. Rigorosamente, a obtenção de receita, por si só, não consubstancia fato suficiente para presumir capacidade contributiva. O mesmo índice (receita bruta) poderá indicar realidades radicalmente distintas em relação à efetiva capacidade de contribuir com o custeio do Estado. Haverá empresas com receitas significativas e baixa margem de lucro, bem como empresas com receita reduzida e alta lucratividade. Nesses casos, a receita auferida pela empresa não configurará índice de sua capacidade contributiva.¹⁸

Em que pesem essas imperfeições e consideradas as limitações da tributação sobre o consumo, a receita relacionada à atividade que compõe a materialidade dos impostos sobre consumo consubstancia o melhor índice de capacidade contributiva para compor sua base de cálculo. Por esse motivo, convergem as bases de cálculo do IPI (CTN, art. 47¹⁹), do ICMS (LC 87/96, art. 13²⁰) e do ISS (LC 116/03,

¹⁸ BARRETO, Paulo Ayres. Tributação sobre o consumo: simplicidade e justiça tributária. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Tributação e desenvolvimento*: homenagem ao professor Aires Barreto. São Paulo: Quartier Latin, 2011. p. 544.

¹⁹ Art. 47. A base de cálculo do imposto é:

I – no caso do inciso I do artigo anterior, o preço normal, como definido no inciso II do artigo 20, acrescido do montante:

a) do imposto sobre a importação;
b) das taxas exigidas para entrada do produto no País;
c) dos encargos cambiais efetivamente pagos pelo importador ou dele exigíveis;

II – no caso do inciso II do artigo anterior:

a) o valor da operação de que decorrer a saída da mercadoria;
b) na falta do valor a que se refere a alínea anterior, o preço corrente da mercadoria, ou sua similar, no mercado atacadista da praça do remetente;

III – no caso do inciso III do artigo anterior, o preço da arrematação.

²⁰ Art. 13. A base de cálculo do imposto é:

===== I – na saída de mercadoria prevista nos incisos I, III e IV do art. 12, o valor da operação;

===== II – na hipótese do inciso II do art. 12, o valor da operação, compreendendo mercadoria e serviço;

===== III – na prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, o preço do serviço;

===== IV – no fornecimento de que trata o inciso VIII do art. 12;

===== a) o valor da operação, na hipótese da alínea a;

===== b) o preço corrente da mercadoria fornecida ou empregada, na hipótese da alínea b;

===== V – na hipótese do inciso IX do art. 12, a soma das seguintes parcelas:

===== a) o valor da mercadoria ou bem constante dos documentos de importação, observado o disposto no art. 14;

===== b) imposto de importação;

===== c) imposto sobre produtos industrializados;

===== d) imposto sobre operações de câmbio;

===== e) ~~quaisquer despesas aduaneiras~~;

===== e) quaisquer outros impostos, taxas, contribuições e despesas aduaneiras. (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)

===== VI – na hipótese do inciso X do art. 12, o valor da prestação do serviço, acrescido, se for o caso, de todos os encargos relacionados com a sua utilização;

===== VII – no caso do inciso XI do art. 12, o valor da operação acrescido do valor dos impostos de importação e sobre produtos industrializados e de todas as despesas cobradas ou debitadas ao adquirente;

===== VIII – na hipótese do inciso XII do art. 12, o valor da operação de que decorrer a entrada;

===== IX – na hipótese do inciso XIII do art. 12, o valor da prestação no Estado de origem. [...]

art. 7^o²¹) em torno do conceito de receita relacionada à atividade que compõe seu critério material, referida por termos como preço ou valor da operação.

3. O conceito de receita para fins de composição da base de cálculo dos “impostos sobre consumo” e os descontos sobre o preço

Exposta a convergência das bases de cálculo do IPI, do ICMS e do ISS, em razão de sua estruturação enquanto impostos sobre o consumo e da necessária confluência do princípio da capacidade contributiva, importa circunscrever o conceito de “receita” para fins da composição da base imponible destes impostos.

O signo “receita”, mesmo dentro do contexto do direito tributário positivo, padece de ambiguidade,²² em razão das diferentes funcionalidades que se lhe empresta. Com efeito, no direito tributário, a “receita” é utilizada, entre outros fins, para: a) em cotejo com custos e despesas, compor o resultado, de forma a determinar a base de cálculo do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL); b) individualmente considerada, compor a base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS; c) quando referente a determinadas atividades (industrialização de produtos, circulação de mercadorias e prestação de serviços), determinar a base de cálculo do IPI, do ICMS e do ISS.

No primeiro caso, a “receita” surge como realidade delineada pela legislação infraconstitucional, sempre contraposta a custos e despesas, para a formação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Esses tributos que não incidem sobre fatos isolados, mas sobre um fato referente à confrontação entre enunciados referentes a receitas e enunciados relacionados com custos e despesas. Nesse contexto, a referência à “receita” pela legislação infraconstitucional, sempre contraposta a despesas e custos, representa forma de respeitar o conceito constitucional de renda, que pressupõe a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica (CTN, art. 43).

Situação diferente verifica-se no que respeita à tributação da receita isoladamente considerada, seja pela Contribuição ao PIS e pela COFINS (conforme regra de competência do art. 195, I, “b”, da CF/88), seja quando compõe a base de cálculo dos “impostos sobre consumo”, a saber, IPI, ICMS e ISS. Nesse caso, a “receita” não funciona como elemento a ser contraposto a despesas e custos para formação da base de cálculo, mas como fato necessário e suficiente para: a) deflagrar a incidência das regras-matrizes da Contribuição ao PIS e da COFINS e determinar sua base de cálculo; b) determinar a base de cálculo do IPI, do ICMS e do ISS, quando atrelada ao seu critério material.

²¹ Art. 7º A base de cálculo do imposto é o preço do serviço.

§ 1º Quando os serviços descritos pelo subitem 3.04 da lista anexa forem prestados no território de mais de um Município, a base de cálculo será proporcional, conforme o caso, à extensão da ferrovia, rodovia, dutos e condutos de qualquer natureza, cabos de qualquer natureza, ou ao número de postes, existentes em cada Município.

§ 2º Não se incluem na base de cálculo do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza:

I – o valor dos materiais fornecidos pelo prestador dos serviços previstos nos itens 7.02 e 7.05 da lista de serviços anexa a esta Lei Complementar;

[...]

²² Conforme preleciona Tércio Sampaio Ferraz Junior, ambiguidade é fenômeno semântico de ordem conotativa, que diz respeito à impossibilidade de estabelecer-se, de forma uniforme, conceito que abranja todos os elementos necessários para que um objeto pertença à classe dos objetos representados por uma palavra específica. FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito*. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2013. p. 15-16.

Em face dessas diferentes funcionalidades, verifica-se uma discrepância entre o conceito de “receita” para fins do IRPJ e da CSLL e o conceito de “receita” no contexto de incidências tributárias que a consideram isoladamente. Em atilado estudo sobre o tema, José Antonio Minatel²³ analisa e confronta os conceitos de “receita” construídos em diferentes linguagens. Com isso, identifica que o conceito de receita utilizado em sede da lei societária, da Ciência Contábil, da economia e mesmo da legislação tributária referente ao IRPJ e à CSLL está sempre contraposto aos conceitos de despesas e de custos, para formação de um resultado. Nesse contexto, enquanto meio para apuração do resultado, admite-se que a receita seja contabilizada de acordo com o regime de competência, independentemente de efetivo recebimento, quando realizada, desde que os custos e despesas também sejam reconhecidos quando incorridos, independentemente de efetivo pagamento.

Em contraste, ao tratar de receitas de maneira isolada, a Constituição Federal de 1988, identifica o autor, sempre faz referência à efetiva disponibilidade de recursos (arts. 34; 157; 165, IV; 167, § 4º; 195, III; 212 e 56 do ADCT). Tanto é assim que a circunstância de a Contribuição ao PIS das instituições financeiras ter como base de cálculo a receita “como definida na legislação do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza” precisou de exceção constitucional expressa (art. 72, V, do ADCT, com redação alterada pela EC 17/97).

Dessa forma, conclui José Antonio Minatel que, para as incidências isoladas sobre receita, representadas pela Contribuição ao PIS e pela COFINS, o conceito de “receita” pressupõe efetivo e definitivo ingresso no patrimônio do titular. Em suas palavras, “ingresso definitivo é aquele que adentra o patrimônio do vendedor em contrapartida da mercadoria transferida ao comprador [...] sem qualquer outra condição que possa vincular a eficácia das operações”²⁴. Ademais, a causa do ingresso deve estar relacionada à contraprestação de um negócio jurídico, que envolva a venda de mercadorias, a prestação de serviços, a cessão de bens e direitos ou a remuneração de investimentos.²⁵

Sendo assim, uma vez que nos “impostos sobre o consumo” ora analisados, e especialmente no ISS, a receita decorrente da atividade de prestação de serviços compõe a base de cálculo deste tributo, considerada de maneira isolada, tem-se por necessária a conclusão de que “receita”, para estes fins, será ingresso definitivo e efetivo, decorrente da atividade de prestação de serviços. Nessa linha, leciona Aires F. Barreto que a base de cálculo do ISS é o preço do serviço, entendido como a receita bruta decorrente da prestação do serviço ou a “espécie de entrada (ou de ingresso) que integrando positivamente o patrimônio de alguém, vem acrescê-lo, como elemento novo e positivo, sem que haja contrapartida no passivo”.²⁶

Dessa maneira, pode-se afirmar que a base de cálculo do ISS somente pode ser composta por valores que: a) representem efetivo ingresso, a título definitivo, no patrimônio do contribuinte; b) advenham da efetiva prestação de um serviço (a base de cálculo do ISS somente pode ser a perspectiva mensurável da prestação de serviço).

²³ MINATEL, José Antonio. *Conteúdo do conceito de receita e regime jurídico para sua tributação*. São Paulo: MP, 2005. p. 63-86.

²⁴ *Ibidem*, p. 101.

²⁵ *Ibidem*, p. 124.

²⁶ BARRETO, Aires F. *ISS na Constituição e na Lei*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2009. p. 375.

Em face dessas características do conceito de receita da prestação de serviço apta a compor a base de cálculo do ISS, é evidente a conclusão de que descontos que diminuam o montante de ingresso efetivo, em razão da prestação de serviços, devem ser excluídos de sua base de cálculo.

Até mesmo na contabilidade societária, que trabalha com conceito de receita atrelado ao regime de competência que, conforme se procurou demonstrar, não é adequado para compor a base de cálculo dos tributos que incidem sobre receitas isoladamente consideradas, é plena a necessidade de deduzir os valores de descontos. Com efeito, conforme o Pronunciamento Técnico CPC 30 (R1), aprovado pela Deliberação CVM nº 692/12, o montante de receita de uma transação “é mensurado pelo valor justo da contraprestação recebida, ou a receber, deduzida de quaisquer descontos comerciais (*trade discounts*) e/ou bonificações (*volume rebates*) concedidos pela entidade ao comprador”.

Se assim é em relação ao regime de competência, com muito mais razão os descontos devem ser deduzidos quando considerados apenas os ingressos efetivos (como deve ser no caso ISS e dos demais “impostos sobre consumo”), já que os descontos diminuem o preço do serviço. Com efeito, o desconto representa um valor que não ingressará no patrimônio jurídico do prestador de serviço. Logo, não se trata de receita da prestação de serviços, pelo que não poderá ser objeto de tributação pelo ISS.

4. A exclusão dos descontos da base de cálculo do IPI e do ICMS e a aplicabilidade dos mesmos fundamentos ao ISS

Conforme exposto acima, os “impostos sobre consumo” (IPI, ICMS e ISS), em razão de sua estruturação constitucional, atrelada ao princípio da capacidade contributiva, necessariamente devem ter como base de cálculo a receita relativa às atividades que compõem suas materialidades. Em relação ao IPI e ao ICMS, os descontos vêm sendo historicamente excluídos de sua base de cálculo, tendo sido introduzida dicotomia entre descontos condicionados e descontos incondicionados.

A Lei Complementar 87/96 (“Lei Kandir”), que disciplina o ICMS, de modo a uniformizá-lo dentre os diversos estados da federação (conforme as regras de competência de que tratam os arts. 146, III, “a” e 155, § 2º, XII, da CF/88), em seu art. 13, § 1º, II, “a”, determina que compõe a base de cálculo do imposto o valor referente a “seguros, juros e demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas, bem como descontos concedidos sob condição”. Interpretado a *contrario sensu*, esse dispositivo determina que os descontos incondicionados não devem ser incluídos na base de cálculo do ICMS. O argumento a *contrario*, como ensina Tércio Sampaio Ferraz Júnior, nem sempre tem *status* lógico, pois uma consequência verdadeira pode resultar de um princípio falso. Todavia, esse argumento, explica o autor, deve ser aceito nos mesmos casos em que é vedada a analogia,²⁷ que é justamente o que ocorre no Direito Tributário, seja em função do princípio da legalidade e da supremacia da Constituição, seja em razão da expressa previsão do CTN (art. 108, § 1º).

Nesse passo, o Superior Tribunal de Justiça vem interpretando o art. 13, § 1º, II, “a”, da LC 87/96, como proibição de que o ICMS venha a incidir sobre os valores de

²⁷ FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito*. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2013. p. 313-314.

descontos incondicionados (e.g., RESP 200802253334, Min. Eliana Calmon, DJE: 17/08/2010; AGA 200800866903, Min. Mauro Campbell Marques, DJE DATA:12/04/2010), por vezes com fundamento expresso no argumento *a contrario* (RESP 63838, Min. Nancy Andrighi, DJ 05/06/2000). Em igual sentido, a Lei do Estado de São Paulo 6.374/89, em seu art. 24, § 1º, I, prescreve que da base de cálculo do ICMS devem ser “excluídos os descontos ou abatimentos incondicionalmente concedidos”.

Situação análoga verifica-se em relação ao IPI. A lei complementar referente a esse tributo, a saber, o próprio CTN, apenas estipula que sua base de cálculo será o “valor da operação” (art. 47, II, “a”). Entretanto, o § 2º do art. 14 da Lei nº 4.502/64, com redação determinada pela Lei nº 7.798/89, prescreve que “não podem ser deduzidos do valor da operação os descontos, diferenças ou abatimentos, concedidos a qualquer título, ainda que incondicionalmente”. Em razão de tudo quanto já exposto, a determinação de que descontos incondicionados integrem a base de cálculo do IPI viola não somente a Constituição Federal (art. 145, § 1º c/c art. 153, IV), que não permite que componha a base de cálculo do tributo importância que não configure receita do contribuinte, atrelada à industrialização de produto, como também o suprarreferido dispositivo do CTN. Essa inconstitucionalidade foi reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal, sob repercussão geral (CPC, art. 543-B), nos autos do RE 567.935 (Relator Min. Marco Aurélio, Tribunal Pleno, julgado em 04/09/2014, Tribunal Pleno, DJe 04-11-2014)²⁸.

As razões de decidir adotadas pelo Ministro Relator, Marco Aurélio Mello, nesse caso, dizem respeito justamente à circunstância de que os descontos incondicionados não compõem o preço do produto, já que não serão pagos ao contribuinte. Nas palavras do ministro: “uma vez concedido, o valor correspondente não será pago pelo adquirente do produto, não fazendo parte do preço praticado em definitivo”.

Percebe-se que os fundamentos para a exclusão de descontos incondicionados da base de cálculo do ICMS e do IPI são idênticos. Tais valores não integram o preço da operação de circulação de mercadoria ou industrialização de produto, logo não indicam capacidade contributiva atrelada ao critério material dos referidos tributos, portanto não podem compor sua base de cálculo. Como afirmou o Ministro Luiz Fux, em julgado ainda no STJ, é comum a “*ratio essendi* dos precedentes quer quanto ao IPI, quer quanto ao ICMS” (REsp nº 477.525/GO, Rel. Min. Luiz Fux, DJ de 23/06/2003).

5. O ISS e a Lei Complementar 116/03

Diferentemente do que ocorreu em relação ao ICMS, a Lei Complementar nº 116/03, ao cumprir o papel de uniformização das normas sobre o ISS (CF/88, art. 146, III), não prescreveu qualquer limitação em referência a descontos condicionados ou incondicionados, mas somente determinou que a base de cálculo do tributo é o preço do serviço (art. 7º). Conforme se procurou demonstrar, esse dispositivo, interpretado em conformidade com a Constituição Federal, conduz à inafastável conclusão de que somente a

²⁸ IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS – VALORES DE DESCONTOS INCONDICIONAIS – BASE DE CÁLCULO – INCLUSÃO – ARTIGO 15 DA LEI Nº 7.798/89 – INCONSTITUCIONALIDADE FORMAL – LEI COMPLEMENTAR – EXIGIBILIDADE. Viola o artigo 146, inciso III, alínea “a”, da Carta Federal norma ordinária segundo a qual não se incluem, na base de cálculo do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, os valores relativos a descontos incondicionais concedidos quando das operações de saída de produtos, prevalecendo o disposto na alínea “a” do inciso II do artigo 47 do Código Tributário Nacional.

receita decorrente da atividade de prestação de serviços pode compor a base de cálculo do tributo.

Sendo assim, a base de cálculo do ISS somente poderá ser formada por ingressos efetivos e definitivos no patrimônio do contribuinte, decorrentes da atividade de prestação de serviço. Se um desconto diminui o valor que vem a ser efetivamente recebido pelo contribuinte do ISS (ingresso efetivo e definitivo), então este montante deve ser excluído da base de cálculo do tributo. Em face da absoluta ausência de prescrição constitucional ou mesmo de lei complementar que autorize que o ISS incida sobre valores que não consubstanciam receita da prestação de serviços, como os descontos, estes não poderão, de maneira alguma, compor a base de cálculo do imposto. Como ensina Aires F. Barreto, “desconto concedido implica automaticamente diminuição da receita. Consequentemente, não se pode cobrar ISS, onde não houver receita”.²⁹

Nesse passo, o Superior Tribunal de Justiça, em pelo menos uma oportunidade, reconheceu que “os descontos incondicionados concedidos em nota fiscal não integram a base de cálculo do ISS” (RESP 200702934489, Min. Denise Arruda, 1ª T., DJE 09/12/2009). Percebe-se que a decisão do tribunal, seguindo a linha dos julgados sobre o IPI e sobre o ICMS, restringiu a exclusão aos “descontos incondicionados”. A mesma circunstância se mostra presente na legislação do Município de São Paulo (Lei nº 13.701/03, art. 14), que prescreve que “a base de cálculo do imposto é o preço do serviço, como tal considerada a receita bruta a ele correspondente, sem nenhuma dedução, excetuados os descontos ou abatimentos concedidos independentemente de qualquer condição”. A dicotomia entre os descontos condicionados e incondicionados, para fins de composição da base de cálculo do ISS, merece análise mais atilada, a que se destina o tópico seguinte.

6. A exclusão dos descontos da base de cálculo do ISS: a dicotomia “descontos incondicionados” e “descontos condicionados”

Demonstrada a total impossibilidade de que descontos que diminuam o valor da receita da prestação de serviços venham a compor a base de cálculo do ISS e a referência recorrente da legislação do IPI e do ICMS, bem como dos precedentes sobre o tema, aos “descontos incondicionados”, em oposição aos “descontos condicionados”, os referidos conceitos merecem ser elucidados.

Em princípio, pode-se afirmar que “desconto condicionado” seria aquele submetido a uma condição. O conceito de “condição”, por sua vez, poderia ser buscado no Código Civil, cujo art. 121 prescreve que se considera “condição a cláusula que, derivando exclusivamente da vontade das partes, subordina o efeito do negócio jurídico a evento futuro e incerto”. No Direito Civil, percebe-se que a existência de uma condição se refere a um evento futuro e incerto em relação à celebração do negócio jurídico, que subordina seus efeitos. É dizer, o marco temporal determinante para a verificação do caráter futuro e incerto do evento que configurará a “condição” consiste no tempo da celebração do negócio jurídico.

²⁹ BARRETO, Aires F. *ISS na Constituição e na lei*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2009. p. 389.

No que respeita ao Direito Tributário, e em especial à formação da base de cálculo do ISS e dos demais impostos sobre consumo, todavia, não se pode importar, acriticamente e indistintamente, o conceito do Direito Civil. Como já tivemos a oportunidade de salientar, “reconhecer a unicidade do direito não autoriza o baralhamento de princípios específicos que regem cada um de seus ramos”³⁰. Se o caráter futuro e incerto atrelado ao conceito de “condição”, para o Direito Civil, está vinculado à data da celebração do negócio jurídico, isto não significa que o mesmo conceito deva, necessariamente, ser aplicado ao Direito Tributário.

Como se buscou demonstrar, a base de cálculo do ISS somente poderá ser composta pela receita decorrente da atividade de prestação de serviço, entendida como os ingressos efetivos e definitivos decorrentes do fato da prestação de serviço. Sendo assim, qualquer desconto que efetivamente diminua o efetivo ingresso de dinheiro decorrente da atividade de prestação de serviços importará em diminuição da base de cálculo do tributo. Logo, um desconto sujeito à condição futura em relação à data da celebração do contrato, mas que já tenha se implementado quando da prestação do serviço, efetivamente reduzindo o preço, não pode ser considerado “condicionado” para fins de compor a base de cálculo do ISS. Como ensina Aires F. Barreto, “o imposto nunca pode alcançar valores que não se traduzam em receita auferida pelo sujeito passivo”³¹.

Tratando do ICMS, Roque Antonio Carrazza identifica três exemplos de descontos incondicionais, a saber: a) abatimento no valor das mercadorias adquiridas por meio da aplicação de percentual fixado no próprio contrato; b) abatimentos previstos contratualmente, quando da realização de certos eventos, como o aniversário ou a inauguração da empresa compradora das mercadorias; c) abatimento em razão do volume de compras realizado pela empresa compradora em período pretérito. Nessa linha, conclui o autor que “nas três modalidades de desconto acima sumariadas as condições para sua outorga são sempre prévias à celebração das operações sobre as quais ele incide”.³²

Percebe-se que, nos três exemplos referidos, a existência de uma condição futura e incerta não se verifica em relação à data da celebração do negócio jurídico, mas em relação ao efetivo ingresso de receita em razão da prática do critério material do tributo (no caso do ICMS, a operação mercantil). Essa conclusão se impõe, também, ao ISS, uma vez que a base de cálculo do tributo somente poderá ser composta por ingressos efetivos e definitivos decorrentes da atividade de prestação de serviços. Sendo assim, quaisquer descontos que diminuam o efetivo ingresso no patrimônio do prestador de serviços diminuirão a base de cálculo do tributo. Logo, devem ser considerados incondicionados todos os descontos que importem em redução da receita de prestação de serviços efetivamente percebida pelo contribuinte do ISS.

Em outras palavras, se o fato que dá ensejo ao desconto é anterior ao pagamento, não há que se falar em condição. Nesse sentido, afirmou o Ministro Luís Roberto Barroso, nos autos do RE nº 567.935, referido supra, que “os descontos incondicionais são reduções no preço de venda do produto, os quais não dependem da ocorrência de evento posterior à emissão da nota fiscal”. Trata-se de conclusão extremamente precisa, vez

³⁰ BARRETO, Paulo Ayres. Ordenamento e sistema jurídicos. In: CARVALHO, Paulo de Barros (Coord.); CARVALHO, Aurora Tomazini de (Org.). *Constructivismo lógico-semântico*. São Paulo: Noeses, 2014. v. I, p. 267.

³¹ BARRETO, Aires F. *ISS na Constituição e na lei*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2009. p. 389.

³² CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2012. p. 150-151. (Nota de rodapé nº 150).

que deixa claro que descontos incondicionados são os abatimentos que não dependem de fato posterior ao pagamento. Com efeito, conclusão diversa importaria em desnaturamento da base de cálculo do tributo, em violação à Constituição Federal (art. 145, § 1º c/c art. 156, III) e à Lei Complementar 116/03, art. 7º.

7. Considerações finais

Como se buscou demonstrar, os três impostos que compõem o IVA brasileiro (IPI, ICMS e ISS) apresentam uma significativa convergência em sua base de cálculo, que somente poderá ser composta pela receita decorrente das atividades que constituem o critério material da Regra-Matriz de Incidência destes tributos. Essa conclusão é alcançada por meio da conjugação dos dispositivos constitucionais, que prescrevem competência para instituição desses impostos com o princípio da capacidade contributiva (CF/88, art. 145, § 1º).

A receita apta a compor a base de cálculo do ISS, a exemplo do que ocorre na incidência das contribuições sobre a receita, pressupõe efetivo e definitivo ingresso no patrimônio do titular. Ademais, a causa do ingresso deve estar relacionada à contraprestação do fato da prestação de serviços.

Relativamente ao ICMS, a legislação de regência (LC 87/96, art. 13, § 1º, II, "a" e Lei do Estado de São Paulo 6.374/89, art. 24, § 1º, I) determina que não compõem a base de cálculo do tributo os descontos concedidos incondicionalmente. O mesmo foi decidido em relação ao IPI, tendo sido declarada a inconstitucionalidade do § 2º do art. 14 da Lei nº 4.502/64, com redação dada pela Lei nº 7.798/89, na parte em que determinava que descontos incondicionais compunham a base de cálculo do tributo (RE 567.935). Em respeito ao ISS, o art. 14 da Lei do Município de São Paulo 13.701/03 determina que os descontos incondicionados não compõem sua base de cálculo.

A LC 116/03, ao instituir normas gerais sobre o ISS, não fez qualquer referência a descontos condicionados ou incondicionados, mas somente determinou que a base de cálculo do imposto é o preço do serviço (art. 7º), que deve ser entendido como a receita bruta decorrente da atividade de prestação de serviço. Desse modo, considerada a dicotomia entre descontos condicionados e incondicionados, referida em precedentes judiciais e na legislação dos três impostos em tela, em contraste com o regramento do ISS nos âmbitos constitucional e de lei complementar, tem-se por inarredável a conclusão de que devem ser considerados incondicionados todos os descontos que importem em redução da receita de prestação de serviços efetivamente percebida pelo contribuinte do ISS.

A recorrente distinção entre descontos condicionados e incondicionados não pode ser interpretada de modo a desnaturar a base de cálculo dos impostos sobre consumo. A Constituição somente permite que o ISS tenha por base de cálculo o preço do serviço, ou seja, o valor efetiva e definitivamente recebido em razão da prestação do serviço. Logo, quaisquer descontos que diminuam a receita do contribuinte não podem adicionados à base de cálculo do ISS, devendo ser considerados incondicionados.

Bibliografia

- ÁVILA, Humberto. *Teoria da igualdade tributária*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.
- BARRETO, Aires F. *Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1986.
- _____. *Curso de direito municipal*. São Paulo: Saraiva, 2009.
- _____. *ISS na Constituição e na Lei*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2009.
- BARRETO, Paulo Ayres. Conceitos constitucionais e competência tributária. In: SANTOS, Nélida Cristina dos. *Temas de direito tributário: estudos em homenagem a Eduardo Bottallo*. São Paulo: Saraiva, 2013.
- _____. Ordenamento e sistema jurídicos. In: CARVALHO, Paulo de Barros (Coord.); CARVALHO, Aurora Tomazini de (Org.). *Constructivismo lógico-semântico*. São Paulo: Noeses, 2014. v. I.
- _____. Tributação sobre o consumo: simplicidade e justiça tributária. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Tributação e desenvolvimento: homenagem ao professor Aires Barreto*. São Paulo: Quartier Latin, 2011.
- BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2013.
- BORGES, José Souto Maior. O imposto sobre o valor acrescido. In: SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário – homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Quartier Latin, 2009.
- CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 160.
- _____. *ICMS*. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 247.
- FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito*. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2013.
- GUASTINI, Riccardo. *Distinguendo: estudos de teoria e metateoría del derecho*. Tradução de Jordi Ferrer i Beltrán. Barcelona: Gedisa, 1999.
- MINATEL, José Antonio. *Conteúdo do conceito de receita e regime jurídico para sua tributação*. São Paulo: MP, 2005.
- TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *Direito tributário (Steuerrecht)*. 18. ed. Tradução de Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2008.
- TORRES, Heleno Taveira. O IVA na experiência estrangeira e a tributação das exportações no direito brasileiro. *Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT*, Belo Horizonte, n. 16, jul./ago. 2005.
- VEGA, Mauricio Alfredo Plazas. *La clasificación de los impuestos en directos e indirectos y el derecho tributario comunitario*. In: UCKMAR, Victor (Org.). *Curso di diritto tributario internazionale*. 2. ed. Padova: CEDAM, 2002.
- ZOCKUN, Maria Helena. Aumenta a regressividade dos impostos no Brasil. *Informações – FIPE*, n. 297, p. 11-13, 2005.